

“IL REGIME FISCALE DEI CONTRATTI DI SPONSORIZZAZIONE SPORTIVA”

ANTONIO SANGES

AICAS – ASSOCIAZIONE ITALIANA COMMERCIALISTI AZIENDA SPORT

PREMESSA

La sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Firenze n. 969/2014 ha riaperto il dibattito relativo al regime fiscale dei contratti di sponsorizzazione sportiva di cui all'art. 108, comma 2, e all'art. 109 del DPR 917/86.

Secondo la tesi dei Giudici fiorentini, il valore dei contratti di sponsorizzazione sportiva stipulati da un' Associazione Sportiva Dilettantistica che violano il principio dell'inerenza, risulta essere indeducibile dai componenti del reddito d'impresa.

Tali costi di sponsorizzazione qualificati quali “spese di pubblicità”, non possono godere di deducibilità fiscale nel caso in cui i contenuti pubblicitari dello stesso risultano essere indirizzati verso consumatori e terzi idonei ad acquistare i prodotti commercializzati dall'azienda sponsor.

1) IL PRINCIPIO DELL'INERENZA DEI COSTI DEL REDDITO D'IMPRESA DI CUI AL DPR 917/86

Riguardo al principio dell'inerenza, significativa è la sentenza della Sezione Tributaria n. 21184 del 8 ottobre 2014. Con tale sentenza si esaminano nel dettaglio i requisiti affinché un costo possa dirsi inerente nel contesto del reddito di impresa, con un excursus sulla giurisprudenza della stessa Suprema Corte (cfr. www.iltributo.it).

In tale ambito i costi, per essere ammessi in deduzione quali componenti negativi del reddito di impresa, debbono soddisfare “i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità” (10167/12; 13806/14; 1565/14).

In particolare, si è affermato da tempo con riguardo alla previsione recata dal comma quinto dell'art. 75 che affinché “un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito, non solo è necessario che ne sia certa l'esistenza, ma occorre altresì che ne sia comprovata l'inerenza, vale a dire che si tratti di spesa che si riferisce ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito di impresa” (6650/06).

“La norma”, si è precisato, “formula il cosiddetto principio di inerenza e cioè il principio della riferibilità dei costi che si intendono dedurre ai ricavi.

Tale riferibilità, però, non richiede la connessione comprovata per ogni molecola di costo quale partita negativa della produzione, essendo sufficiente la semplice

contrapposizione e economica teorica, avuto riguardo alla tipologia organizzativa del soggetto, che genera quindi partite passive deducibili se i costi riguardano l'area o il comparto di attività destinati, anche in futuro, a produrre partite di reddito imponibile.

L'inerenza è quindi una relazione tra due concetti – la spesa e l'impresa – che implica, un accostamento concettuale tra due circostanze per cui il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito bensì in virtù della sua correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili” (12168/09).

2) IL CONTRATTO DI SPONSORIZZAZIONE SPORTIVA: “ASPETTI CIVILISTICI”

Il contratto di sponsorizzazione è un contratto atipico (non disciplinato cioè dal codice civile) e va ricondotto nella fattispecie della vasta categoria dei contratti di pubblicità.

Tali contratti di sponsorizzazione rientrano nella definizione dei contratti pubblicitari e si differenziano da questi ultimi poiché il messaggio pubblicitario si realizza attraverso il collegamento tra il nome, il marchio dello sponsor, la figura, la fama e azienda sponsorizzata.

A differenza dei contratti di pubblicità dove oggetto del negozio è la “*mera diffusione diretta di un messaggio finalizzato a promuovere le vendite di un determinato bene o servizio*”, nella sponsorizzazione le società sportive cedono all'azienda sponsor il diritto di abbinare il proprio marchio o il proprio prodotto (alla manifestazione, evento o impresa sportiva realizzata), in maniera tale che quest'ultima possa sfruttarne il richiamo e la notorietà presso il pubblico, per comunicare un'immagine forte e positiva del proprio marchio e amplificarne così, in maniera indiretta, le vendite.

Il contratto di sponsorizzazione, seppur atipico e libero nella forma, presenta dei requisiti che la dottrina ha individuato con sufficiente precisione e in assenza dei quali si è presenza d'altre fattispecie giuridiche diversamente inquadrabili.

Il contratto “*de quo*”, è innanzi tutto, un contratto a prestazioni corrispettive e a carattere oneroso.

Non è ipotizzabile, cioè, un contratto di sponsorizzazione a carattere gratuito in cui il soggetto detto sponsorizzato (la società sportiva) cede all'azienda sponsor i diritti di abbinamento del proprio marchio, senza la corrispondente richiesta di una somma di denaro o di un'utilità economica (anche sotto altre forme, come beni o servizi prodotti dall'azienda sponsor).

La sponsorizzazione è, altresì, un contratto consensuale che trova la sua perfezione con la semplice manifestazione di volontà delle parti, ed è da quel momento lo stesso diventa pienamente vigente e operativo.

Non è richiesta la forma scritta, ma come tutte le fattispecie di accordi complessi, è consigliabile sia stipulato per iscritto almeno ai fini probatori.

La forma scritta appare opportuna anche quando attiene ai fini fiscali: infatti, in presenza di prove documentali, i costi della sponsorizzazione sono deducibili interamente nell'esercizio e detraibili per la relativa imposta sul valore aggiunto.

Altro aspetto di particolare importanza, che non sempre è rimarcato con la necessaria evidenza, è che il contratto di che trattasi comporta per la società sportiva un'obbligazione di mezzi e non già di risultato.

3) Disciplina fiscale delle “Spese di rappresentanza” di cui all'art. 108 – 2° comma DPR 917/86

Le “Spese di rappresentanza” sono regolate dalla normativa fiscale di cui all'art. 108 – 2° comma DPR 917/86, tale normativa nel tempo ha subito le evoluzioni di cui appresso

3.1) Disciplina fiscale delle “Spese di rappresentanza” di cui all'art. 108 DPR 917/86 in vigore fino alla data del 31 dicembre 2007

L'art. 108 – 2° comma DPR 917/86 in vigore fino alla data del 31 dicembre 2007 recitava come segue:

Le “spese di rappresentanza” sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili.

Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente € 25,82.

Dalla lettura della norma “*de quo*” si rilevava come la stessa risultava mancante dei presupposti utili a qualificare il concetto di spesa di rappresentanza evidenziando nel contempo limiti alla completa deducibilità delle stesse dal reddito d'impresa.

3.2) Disciplina fiscale delle “Spese di rappresentanza” in vigore dal 01 gennaio 2008 di cui all'art. 108 – 2° comma DPR 917/86 modificato dall'art. 1 comma 33 lett. g) Legge 244 del 24 dicembre 2007

La normativa di cui alla Legge 244/07 ha modificato la disciplina delle spese di rappresentanza prevedendo per le stesse una precisa “*connotazione fiscale*”.

In base a tale normativa il secondo periodo dell'art. 108 – comma 2° DPR 917/86 allo stato risulta essere il seguente:

Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50,00.

3.3) Decreto Ministero dell'Economia del 19 novembre 2008 (pubblicato sulla G.U. n° 11 del 16 gennaio 2009): requisiti di inerenza e congruità delle "Spese di rappresentanza"

Ai fini della deducibilità delle "Spese di rappresentanza" nella determinazione del reddito d'impresa tale decreto ha stabilito i requisiti di "inerenza" e "congruità" delle stesse.

Il decreto ha delineato i confini per definire le spese di rappresentanza, ed ha rilevato l'importanza del "*principio dell'inerenza*" all'attività esercitata dall'imprenditore e della relativa documentata sostenibilità, stabilendo che tali spese risultano essere sostenute "*per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponde di operare di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo da generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con le pratiche commerciali di settore*".

➤ I requisiti delle Spese di Rappresentanza

Le caratteristiche della "spesa di rappresentanza", in ossequio al decreto "de quo" risultano essere le seguenti:

- **Requisito della "gratuità";**
- **Requisito dell'inerenza;**
- **Requisito della "ragionevolezza e coerenza";**

4) Disciplina fiscale delle "Spese di pubblicità" di cui all'art. 108 – 2° comma DPR 917/86

La Legge 244/07 non ha modificato la disciplina fiscale delle "*spese di pubblicità e propaganda*".

In relazione a quanto evidenziato allo stato tale normativa di cui all'art. 108 – 2° comma DPR 917/86 risulta essere la seguente:

"Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi".

Bisogna osservare che il Decreto Ministeriale del 19 novembre 2008 ha definito unicamente le spese di rappresentanza, per cui ai fini dell'individuazione delle spese di pubblicità bisognerà fare riferimento alle Risoluzioni e Circolari Ministeriali emanate nel corso degli anni.

➤ **Risoluzione Ministeriale 09/204 del 17 giugno 1992**

La Risoluzione n° 9/204 del 17/06/92 "ha confermato che le spese di sponsorizzazione possono accomunarsi a quelle di pubblicità; sono connesse a un contratto la cui caratterizzazione è costituita di regola, da un rapporto sinallagmatico tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato";"che, a sua volta si impegna a pubblicizzare e/o a propagandare il prodotto, il marchio, i servizi, o comunque, l'attività produttiva dello sponsor e, pertanto, le relative spese, cui non può disconoscersi una stretta correlazione con l'intento di conseguire maggiori ricavi, rientrano nella previsione normativa di cui alla prima parte dell'art. 74 del TUIR, con i conseguenti riflessi in termini fiscali".

➤ **Risoluzione Ministeriale n° 148 del 17 settembre 1998**

Secondo la Risoluzione n° 148 del 17 settembre 1998:

- Le spese di pubblicità sono conseguenti alla stipula di un contratto sinallagmatico tra due parti, la causa va individuata di regola, nell'obbligo di una di esse di pubblicizzare e/o propagandare: il prodotto, il marchio, i servizi, o comunque, l'attività produttiva dell'altra che, a sua volta, si impegna a una prestazione in denaro o in natura quale corrispettivo della prestazione ricevuta;
- La deducibilità ai fini fiscali di dette spese è subordinata al rispetto delle condizioni poste dall'art. 75 del TUIR, vale a dire alla sussistenza dei requisiti della competenza, della certezza e determinabilità e dell'inerenza;

➤ **Circolare Agenzia Entrate n° 34 del 13 luglio 2009**

Secondo l'Agenzia delle Entrate l'art. 108 comma 2 del TUIR "non introduce un limite massimo all'integrale deducibilità del reddito d'impresa delle somme corrisposte agli enti di cui trattasi, ma individua l'importo entro il quale dette somme costituiscono per presunzione assoluta spese di pubblicità, inoltre la stessa evidenza, altresì, che le spese di pubblicità sono quelle sostenute in forza di un contratto a prestazioni corrispettive, la cui causa va ricercata nell'obbligo della controparte di pubblicizzare/propagandare – a fronte della percezione di un corrispettivo – il marchio e/o il prodotto dell'impresa al fine di stimolarne la domanda.

5) Spese di sponsorizzazione definite "spese di pubblicità" (Art. 90 – comma 8 Legge 289/00)

Il comma – 8 dell'art. 90 Legge 289/00 evidenzia che il corrispettivo in denaro o in natura in favore di determinati soggetti (tra i quali vengono contemplate anche le società e le associazioni sportive dilettantistiche), di importo annuo non superiore a 200.000,00 euro, costituisce, per il soggetto erogante, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti di quest'ultimo mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'art. 108 co. 2 del TUIR.

Tale normativa rileva, ai fini delle imposte dirette, una presunzione assoluta circa la natura dei costi di sponsorizzazione che vengono considerati, nel limite dell'importo di 200.000,00, comunque “*spese di pubblicità*”.

6) Il regime fiscale dei contratti di “sponsorizzazione sportiva”

Dalla lettura del Decreto Ministero Economia e Finanze del 19 novembre 2008 si rileva come il “contratto di sponsorizzazione” costituisce una particolare forma di pubblicità rivolta alla promozione aziendale che proprio nel rispetto del concetto di potenzialità introdotto dal legislatore con il decreto in questione tende ad acquisire nuovi clienti e consumatori potenziali.

In relazione a quanto riepilogato si evidenzia come il “*contratto di sponsorizzazione sportiva*” finalizzato alla promozione dell'immagine dell'azienda sponsorizzata risulta essere “*spesa di pubblicità*”, quindi “*costo deducibile*” dal reddito d'impresa.

In ossequio alla normativa di cui all'art. 108 – comma 2° DPR 917/86 tali “*Costi deducibili*” devono essere relativi alle prestazioni di sponsorizzazioni e pubblicità raccordati con appositi contratti redatti nei modi e nei termini di legge con relativa emissione di fattura fiscale con applicazione dell'Iva.

Dei contratti di sponsorizzazione è necessario rilevare la tracciabilità del pagamento e del relativo incasso sia ai fini bancari che contabili e fiscali.

7) Il “Contratto di sponsorizzazione sportiva” tra Giurisprudenza di merito e Corte di Cassazione

Contratto di sponsorizzazione quale “*Spesa di rappresentanza*”, di cui all'art. 108, comma 2, DPR 917/86

➤ Corte di Cassazione sent. n° 14252/14

La sentenza della Corte di Cassazione n° 14252/14 ha ribadito che nel caso in cui non risulta esserci alcun rapporto tra l'attività sponsorizzata e quella posta in essere dall'azienda sponsor, i relativi costi di sponsorizzazione non possono essere considerati di pubblicità e quindi integralmente deducibili dal reddito d'impresa, ma gli stessi devono ritenersi spese di rappresentanza, soggette alle limitazioni di cui all'art. 108, comma 2, del DPR 917/86.

➤ **Corte di Cassazione sent. n° 3433 del 05 marzo 2012**

I giudici di legittimità con la sentenza “*de quo*” stabiliscono (con riferimento alla normativa fiscale di cui all'art. 108 – 2° comma DPR 917/86 in vigore fino al 31 dicembre 2007) che le spese di sponsorizzazione devono essere annoverate tra quelle di rappresentanza.

➤ **Corte di Cassazione sent. n° 8679 del 13 aprile 2011**

I costi di sponsorizzazione di cui ai relativi contratti erogati dalle società sponsor alle società sportive vengono qualificate quali spese di rappresentanza allorquando pur garantendo un accrescimento del prestigio dell'azienda sponsor, non quantificano un immediato e tangibile incremento delle vendite dei propri beni e servizi.

Contratto di sponsorizzazione quale “*Spesa di pubblicità*” di cui all'art. 108, comma 2, DPR 917/86:

➤ **Corte di Cassazione sent. n° 21270/08, 17602/08**

Le spese di pubblicità regolate dall'art. 108, comma 2, del DPR 917/86, in ossequio alle sentenze della Corte di Cassazione n. 21270/08 e n. 17602/08, risultano essere quelle determinate alla realizzazione di pubblicizzazione di marchi, prodotti e servizi, al fine di rilevare da parte dell'azienda sponsor, un aumento temporale dei propri ricavi.

➤ **Corte di Cassazione sent. n° 9567 del 23 aprile 2007**

In relazione al regime tributario dei costi di sponsorizzazione, gli stessi di regola pubblicizzano il marchio della società sponsorizzata e quindi sono riconducibili alle spese di pubblicità integralmente deducibili dal reddito d'impresa secondo le modalità previste dall'art. 108 – 2° comma DPR 917/86.

➤ **Comm. Trib. Prov.le Pisa sent. n°423/2014**

La Commissione Tributaria Provinciale di Pisa ha stabilito che gli importi corrisposti da una ASD, fino a 200.000 euro, costituiscono spese di pubblicità per presunzione assoluta di legge, non potendo le stesse essere recuperate a tassazione da parte del Fisco per mancanza di inerenza. Secondo i giudici provinciali, pertanto, quando il soggetto beneficiario delle sponsorizzazioni è una ASD, automaticamente le spese devono essere considerate di pubblicità, con conseguente deduzione integrale, a prescindere dall'esistenza del nesso inferenziale o del legame più volte richiamato.

➤ **Comm. Trib. Prov.le Lecce n° 53 del 12 febbraio 2012**

Considerato che i costi di sponsorizzazione si determinano in presenza di un'azienda sponsor che garantisce sostegno economico – finanziario alla società sportiva sponsorizzata la quale si obbliga ad una contro prestazione nei

confronti della società sponsorizzata, tale costo diviene spesa di pubblicità deducibile dal reddito d'impresa.

Conclusioni:

In riferimento alle circolari e risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate (*Circolare Agenzia Entrate n° 34 del 13 luglio 2009 - Circolare 21/E del 04 aprile 2003 e art. 90 Legge 289/2002 - Risoluzione n° 57/E del 23 giugno 2010*) ed in relazione alla previsione normativa di cui al D.M. del 19 novembre 2008 (*pubblicato sulla G.U. n° 11 del 16 gennaio 2009*) si può ritenere che fino al 31 dicembre 2007 i contratti di sponsorizzazione sportiva si potevano ritenere "spese di rappresentanza" mentre a partire dallo scorso 01 gennaio 2008 le spese di cui ai contratti di sponsorizzazione devono essere considerate "*Spese di pubblicità*" e come tali, in ossequio a quanto previsto dall'art. 108 e art. 109 Tuir in tema di "inerenza dei costi", le stesse risultano essere integralmente deducibili dal reddito d'impresa dell'azienda sponsorizzata:

- nell'esercizio di sostenimento;
- in quote costanti divise nell'esercizio di sostenimento e nei quattro esercizi successivi;

15 ottobre 2014